

**Audience publique du 2 octobre 2008**

=====

Recours formé par  
la société anonyme S., ...  
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 2  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 23861 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 20 décembre 2007 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme S. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005, émis le 28 février 2007 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mars 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 3 avril 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 avril 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2005, déposée en date du 22 décembre 2006, la société anonyme S., ci-après dénommée « la société S. », fit état d'un bénéfice net provenant de la vente de terrains à bâtir de 237.872,57 € et demanda le bénéfice de l'exemption de 25 % du bénéfice ainsi réalisé suivant la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, désignée ci-après par la « loi du 30 juillet 2002 ».

Par lettre du 29 décembre 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », adressa à la société S., conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les copies du projet d'imposition en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2005, tout en l'invitant à formuler ses objections éventuelles avant le 19 janvier 2007. Le projet d'imposition pour l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2005 comporta entre autres l'information suivante :

*« L'aliénation de terrains sur lesquels a débuté la construction d'un immeuble ne donne pas droit à l'exemption de 25% ».*

Par lettre de son mandataire du 18 janvier 2007, la société S. sollicite du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une prise de position au sujet du problème de l'application de la circulaire L.I.R. n° 99ter/2 du 7 mars 2003, excluant, en cas de construction d'immeubles à plusieurs appartements, les aliénations de terrains sur lesquels a débuté la construction d'un tel immeuble de l'exemption de 25 % du bénéfice.

Le même jour, la société S. écrit au bureau d'imposition pour l'informer qu'elle allait attendre la réponse du directeur avant de formuler éventuellement des objections à l'encontre du projet d'imposition.

Dans sa lettre de réponse du 14 février 2007 à l'adresse du mandataire de la société S., le directeur prit position comme suit :

*« Maître,*

*Par votre lettre sous rubrique vous me soumettez un problème en relation avec les dispositions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 relative aux mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation.*

*L'article en question se réfère à l'aliénation de terrains à bâtir, définissant ainsi les terrains visés d'après leur destination. De façon générale, je suis d'avis que le fait de considérer la vente de parties de terrains à bâtir sous forme de cession de millièmes de terrain à plusieurs clients comme conforme à la loi, est déjà une interprétation large de l'expression « aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir ».*

*Un élargissement par voie interprétative de la définition des terrains à bâtir aux terrains en voie de construction et éventuellement à la partie terrain des terrains bâtis ne serait pas conforme à la loi. (...) »*

Le 28 février 2007, le bureau d'imposition émit à l'encontre de la société S. le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005. Ledit bulletin d'impôt comporta notamment l'indication suivante quant aux différences par rapport à la déclaration soumise : « ... *L'aliénation de terrains sur lesquels a débuté la*

*construction d'un immeuble ne donne pas droit à l'exemption de 25% (voir également courrier du 14.2.2007 du directeur des contributions ... ) ».*

Contre ce bulletin, la société S. fit introduire, par lettre de son mandataire du 26 avril 2007, une réclamation auprès du directeur.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, la société S. a introduit, par requête déposée le 20 décembre 2007, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005, émis le 28 février 2007.

Le délégué du gouvernement conclut tout d'abord à l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

Le recours en réformation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la société S. reproche au bureau d'imposition de lui avoir refusé l'exemption de 25 % du bénéfice, prévue par la loi du 30 juillet 2002, provenant non seulement de cessions de terrains sur lesquels a débuté la construction, mais encore de cessions de terrains ne comportant aucune quote-part de construction. Elle soutient que ce refus du bureau d'imposition d'accorder l'exemption de 25 % du bénéfice provenant de l'aliénation de terrains à bâtir dans le cadre de la vente de résidences en l'état futur d'achèvement serait contraire à l'intention du législateur. En effet, en cas de doute sur l'interprétation à donner à un texte de loi, il conviendrait de se reporter à l'objectif poursuivi par le législateur qui consisterait en l'occurrence à augmenter, à bref délai, l'offre de terrains et de logements sur le marché. Or, la circulaire du directeur L.I.R. n° 99ter/2 du 7 mars 2003, en prévoyant que *« l'aliénation d'un terrain sur lequel a débuté la construction d'un immeuble, ne donne pas droit à l'exemption de 25% »*, aurait justement pour effet de retarder le commencement des travaux de construction d'une résidence jusqu'au moment où tous les appartements auront été vendus par le promoteur, ce qui irait à l'encontre de l'objectif poursuivi par le législateur. La demanderesse soutient ensuite que, contrairement à la prise de position précitée du directeur du 14 février 2007, d'après lequel la cession de millièmes de terrains à plusieurs clients n'entrerait pas dans le champ d'application de la loi du 30 juillet 2002, les dispositions de la loi du 30 juillet 2002, et notamment son article 5, ne justifieraient pas la restriction de l'allègement fiscal à la cession de terrains à bâtir à un acquéreur unique. Au contraire, la vente de terrains par millièmes permettrait une meilleure utilisation des terrains rares et ne devrait pas être pénalisée par rapport à la vente de terrains en vue de la construction de maisons unifamiliales.

Dans un deuxième ordre d'idées, la société S. fait valoir que la position défendue par l'administration fiscale méconnaîtrait la notion fiscale de terrain à bâtir. En se basant sur le paragraphe 33a de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 relative à la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewDV), elle soutient que les immeubles en voie de construction seraient assimilés à des terrains à bâtir tant qu'ils ne seraient pas au moins en partie habitables. Elle préconise d'adopter cette même solution en ce qui concerne l'interprétation de la notion de terrain à bâtir au sens de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002. La demanderesse précise encore qu'en l'espèce, les ventes de terrains litigieuses auraient eu lieu à un moment où en général seuls vingt pour cent environ des constructions prévues auraient été réalisées.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soutient que ce serait à bon droit et sans méconnaître l'esprit de la loi que le bureau d'imposition aurait refusé à la société S. le bénéfice des mesures de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002. Il fait valoir que le souci principal du législateur aurait été d'encourager et d'inciter les personnes physiques et morales à vendre des terrains à bâtir qui faisaient partie de leur propriété depuis longtemps et qui, sans les mesures favorables de la loi du 30 juillet 2002, n'auraient pas songé à les vendre, sans que la promotion et la construction immobilières ne constituent toutefois l'activité principale de ces personnes. Il s'ensuivrait que la société S., en tant que professionnel de la promotion et de la construction immobilières n'entrerait pas dans le champ des prévisions de la loi du 30 juillet 2002.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 viserait exclusivement la vente de terrains à bâtir, notion « *qui se couvre en général avec la superficie qui constitue un terrain à bâtir d'après les normes prévues par le règlement de bâtisse de la commune de situation* ». Or, il serait évident qu'un terrain à bâtir ne serait pas à confondre avec une construction en l'état futur d'achèvement. En soulignant ensuite les différences fondamentales existant entre une vente classique d'un terrain à bâtir et la vente en l'état futur d'achèvement spécialement réglementée par les articles « *1690-1 et suivants* » du code civil, il conclut que le législateur n'aurait en aucun cas entendu étendre le bénéfice de l'exemption de l'article 3 aux ventes en l'état futur d'achèvement. La circulaire précitée du directeur soulignerait d'ailleurs cette différence entre les deux notions. Le délégué du gouvernement rappelle ensuite que le législateur aurait déjà, par une interprétation large, étendu le bénéfice de la loi du 30 juillet 2002 aux sociétés de capitaux. Il conçoit partant mal que le législateur ait également voulu leur accorder un double avantage en englobant dans la notion de vente de terrain à bâtir la vente en l'état futur d'achèvement. Enfin, il estime, d'une part, que la référence à la disposition générale du paragraphe 33a BewDV ne saurait valablement aboutir à une interprétation contraire à la *ratio legis* de la loi du 30 juillet 2002, laquelle constituerait une législation spéciale aux effets limités dans le temps et, d'autre part, que la référence à cette disposition serait erronée en ce que cette loi ne connaîtrait que la notion de « *terrain bâti* » qui serait différente de celle de « *terrain à bâtir* ».

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait encore valoir que, contrairement à la thèse défendue par le délégué du gouvernement, ce ne serait pas les sociétés de capitaux qui seraient privilégiées par la loi du 30 juillet 2002 par rapport aux personnes physiques, mais que ce serait en réalité les personnes physiques qui

seraient favorisées par la loi du 30 juillet 2002. Elle insiste ensuite sur le fait que l'intention du législateur n'aurait pas été celle d'encourager le commerce des terrains à bâtir, mais la création de logements, dont le commerce de terrains à bâtir ne constituerait qu'un moyen pour y parvenir. En outre, la vente de terrains à bâtir et la vente en l'état futur d'achèvement ne seraient pas deux choses différentes, mais la vente en l'état futur d'achèvement comporterait toujours une vente de terrain à bâtir. En voulant limiter le bénéfice de la loi du 30 juillet 2002 aux seules ventes de terrains à bâtir, l'offre de logements, en tant que telle, ne serait pas augmentée. La position de l'administration fiscale serait de surcroît discriminatoire et contraire au principe d'égalité (articles 10bis et 101 de la Constitution), en ce qu'elle conduirait à traiter de manière différente les sociétés dès lors que celles-ci seraient des sociétés de construction ou de promotion immobilières.

Quant à la vente de terrains par millièmes, la demanderesse soutient que la loi du 30 juillet 2002 ne ferait pas la distinction selon qu'il s'agit d'une vente de terrain à un seul acquéreur ou à plusieurs acquéreurs, la loi se plaçant du côté du vendeur et non pas du côté de l'acquéreur. Elle estime que l'administration fiscale, en excluant la vente de terrains par millièmes du champ d'application de la loi du 30 juillet 2002, ajouterait une condition à la loi qui ne serait pas prévue. Elle fait noter dans ce contexte que le directeur, dans sa lettre précitée du 14 février 2007, aurait jugé la vente de terrains par millièmes comme conforme à la loi. En se fondant sur le principe de la bonne foi et sur le fait que la *reformatio in pejus* serait exclue dès lors que le paragraphe 243 (3) AO ne serait pas applicable devant les juridictions administratives, la société S. soutient que l'administration ne saurait ainsi revenir sur sa position.

Concernant les ventes de terrains ensemble avec des constructions, la demanderesse estime, en se basant sur la jurisprudence allemande, que ce serait à tort que le délégué du gouvernement aurait rejeté le renvoi à la loi d'évaluation sur les biens et les valeurs pour définir la notion de terrain. Elle affirme ainsi de nouveau qu'un terrain serait un terrain tant que la construction sur ce terrain ne serait pas munie d'une toiture. Or, en règle générale, les ventes des derniers appartements d'une résidence seraient réalisées à un moment où il y aurait achèvement de moins de 20 % de la construction.

La demanderesse estime finalement que la position de l'administration consistant à accorder le bénéfice de la loi du 30 juillet 2002 tant que les travaux n'ont pas commencé et à le rejeter dès que la première pierre est posée ne serait pas conforme au principe de proportionnalité.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement insiste sur ce que seule la vente de terrains à bâtir, à l'exclusion des ventes en l'état futur d'achèvement et de ventes de terrains comportant des constructions achevées ou en cours, entrerait dans le champ d'application de la loi du 30 juillet 2002. Contrairement à la thèse défendue par la demanderesse, il soutient que la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs ne donnerait pas une définition de la notion de terrain à bâtir, de sorte que tout renvoi à cette loi serait sans pertinence. Il précise dans ce contexte que l'article 34 du projet de loi n° 5696 promouvant l'habitat, créant un pacte logement avec les communes, prévoirait notamment l'insertion d'un nouvel article 53bis dans la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs qui donnerait une définition de la notion de terrain à bâtir, d'après laquelle un terrain à bâtir se caractériserait par l'absence de

toute trace de construction. Or, la vente de terrains à bâtir vierges ne rentrerait pas dans le cadre de l'objet social de la société S. dont l'activité principale consisterait dans la construction d'immeubles et leur vente. Il s'ensuivrait que la demanderesse et tous les autres professionnels de l'immobilier poursuivant des activités identiques se distingueraient des personnes physiques et morales visées par les articles 1<sup>er</sup> et 3 de la loi du 30 juillet 2002, alors que celles-ci n'auraient pas comme activité principale la promotion immobilière et ne réaliseraient des ventes de terrains à bâtir non pas de façon professionnelle et répétée, mais uniquement accessoirement à une autre activité principale.

L'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 dispose que :

*« (1) Pour les années d'imposition visées à l'article 1<sup>er</sup>, les contribuables qui ne remplissent pas toutes les conditions de l'article 1<sup>er</sup>, alinéas 1 et 2 et qui réalisent lors de l'aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir situés dans une zone d'habitation un bénéfice rentrant dans une des trois premières catégories de revenus de l'article 10 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, peuvent bénéficier, sur demande, d'une exemption de 25 pour cent du bénéfice provenant de cette aliénation.*

*(2) Le bénéfice au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup> est constitué par la différence entre le prix de réalisation, diminué des frais de réalisation et de la valeur comptable du terrain aliéné.*

*(3) Les dispositions des alinéas précédents sont d'application correspondante, si des contribuables au sens de l'article 159 de la loi concernant l'impôt sur le revenu et des organismes collectifs non résidents réalisent des revenus au sens des articles 99bis et 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu lors de l'aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir situés dans une zone d'habitation ».*

A travers son recours, la partie demanderesse entend voir dire que les ventes d'immeubles en l'état futur d'achèvement qu'elle a réalisées au cours de l'année 2005 rentrent dans les prévisions de l'article 3, alinéa 3 précité de la loi du 30 juillet 2002.

Il y a de prime abord lieu de préciser que si l'article 1<sup>er</sup>, auquel renvoie l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, limitait initialement les mesures d'allégements fiscaux aux années d'imposition 2002, 2003 et 2004, ledit article 1<sup>er</sup> a toutefois été modifié par l'article 3 de la loi du 21 décembre 2004 concernant le budget des recettes et dépenses de l'Etat pour l'exercice 2005 qui a prorogé la loi du 30 juillet 2002 en remplaçant les termes « *années d'imposition 2002, 2003 et 2004* » par les termes « *années d'imposition 2002 à 2007* », de sorte que les mesures de la loi du 30 juillet 2002 sont susceptibles de s'appliquer à l'année d'imposition 2005 litigieuse.

Il convient également de retenir que l'article 3, alinéa 3 précité vise expressément les contribuables au sens de l'article 159 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », dont les sociétés anonymes, de sorte que la société S., revêtant la forme de société anonyme, est en principe éligible pour bénéficier des mesures fiscales de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002.

La question qui se pose partant en l'espèce se ramène au point de savoir ce que la loi du 30 juillet 2002, à travers son article 3, alinéa 3, a entendu exactement par « *terrain à bâtir* ».

Il y a lieu de souligner à ce sujet qu'avant toute interprétation, le juge est amené à appliquer les dispositions légales suivant le sens premier qu'elles revêtent dans la mesure où elles sont claires et précises, sans qu'il ne lui appartienne cependant d'interpréter une disposition légale au-delà des termes y employés, sous peine de rajouter à la loi (trib. adm. 28 février 2005, n° 18632 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Lois et règlements, n° 52).

Force est de constater que ni l'article 3 ni aucune autre disposition de la loi du 30 juillet 2002 ne précise ce qu'il y a lieu d'entendre par la notion de « *terrain à bâtir* », de sorte que la notion doit être comprise en son sens usuel, d'après sa destination. Il faut entendre par là les terrains constructibles et partant vierges de toute construction.

Il s'ensuit que, et sans qu'il y ait lieu de se référer à l'ordonnance d'exécution de la loi d'évaluation des biens et valeurs du 2 février 1935, la thèse de la partie demanderesse, selon laquelle une parcelle de terrain, sur laquelle les travaux de construction ont seulement débuté sans pour autant être achevés, devrait être considérée comme un terrain à bâtir au sens de la loi du 30 juillet 2002, n'est pas exacte. Il s'ensuit encore que les ventes d'immeubles à plusieurs appartements en l'état futur d'achèvement ne rentrent pas non plus dans les prévisions de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002, étant donné que ces ventes n'ont pas pour objet la vente de terrains à bâtir, mais la vente d'immeubles à construire en l'état futur d'achèvement, la cession d'une quote-part indivise de terrain n'étant qu'accessoire à ladite vente.

Cette conclusion n'est pas, contrairement à ce que soutient la demanderesse, contraire à l'esprit de la loi. En effet, s'il est vrai que le législateur, en édictant ces mesures d'allègement fiscal temporaires, a certes eu pour objectif d'augmenter, à bref délai, l'offre de terrains et d'habitations, l'exclusion des cessions de quotes-parts de terrains dans le cadre des ventes de résidences en l'état futur d'achèvement du champ d'application de l'article 3, alinéa 3 de la loi du 30 juillet 2002 ne va pas à l'encontre du but affiché par le législateur, étant donné que les promoteurs immobiliers n'ont aucun intérêt à retenir les terrains à bâtir et qu'ils ne sauraient que profiter de cette législation qui incite les propriétaires de terrains à les vendre. Pour le surplus, il convient de relever que le directeur, dans sa prise de position du 14 février 2007, précitée, n'a pas retenu les ventes de parties de terrains à bâtir sous forme de cession de millièmes de terrain à plusieurs clients comme conformes à la loi du 30 juillet 2002, mais il s'est simplement contenté de juger cela comme « *une interprétation large de l'expression « aliénation de la pleine propriété de terrains à bâtir* », de sorte qu'il ne saurait être question, en l'espèce, d'un changement d'opinion et de violation du principe de bonne foi de la part de l'administration fiscale. Par ailleurs, la référence de la demanderesse dans ce contexte à l'article 5 de la loi du 30 juillet 2002 n'est pas pertinente, étant donné que cet article 5 ne se trouve pas dans le chapitre 1 de ladite loi qui traite des mesures en matière d'impôts directs, mais dans le chapitre 2 de la loi qui traite des droits d'enregistrement et de transcription pour l'acquisition d'habitations personnelles.

La conclusion ci-avant dégagée n'est pas non plus énervée par le moyen de la demanderesse tiré d'une violation des principes d'égalité devant la loi et devant l'impôt, tels que consacrés respectivement par les articles 10bis et 101 de la Constitution. En effet, l'article 3, alinéa 3 de la loi du 30 juillet 2002 vise uniquement les gains réalisés lors de la vente de la pleine propriété de terrains à bâtir situés en zone d'habitation. Tout contribuable au sens de l'article 159 LIR qui réalise un bénéfice lors de la cession d'un terrain à bâtir est en principe éligible pour bénéficier de la réduction d'impôt par le biais de l'exemption de 25 % du bénéfice ainsi réalisé. Dans la mesure où les cessions de quote-part de terrains dans le cadre de la vente de résidences en l'état futur d'achèvement ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 3, alinéa 3 de la loi du 30 juillet 2002, l'argumentation de la demanderesse selon laquelle les sociétés de promotion et de construction immobilières seraient traitées de manière discriminatoire par rapport aux autres contribuables au sens de l'article 159 LIR ne tient pas. Cette même solution s'impose en ce qui concerne le moyen tiré du principe de proportionnalité en ce qu'il est fondé sur les mêmes considérations que le moyen tiré de la rupture du principe d'égalité de traitement.

En l'espèce, il ressort des pièces et éléments du dossier que la société S. a réalisé, d'une part, des gains provenant de la vente d'immeubles en l'état futur d'achèvement, dont pour certaines ventes, la construction avait déjà débuté lors de la signature du contrat de vente, et pour d'autres, la construction restait encore entièrement à réaliser au jour de l'acte notarié de vente et, d'autre part, des gains provenant de la cession d'un terrain à bâtir.

Au vu de la conclusion ci-avant retenue, seule la cession d'un terrain à bâtir sis dans un lotissement à Fentange à Madame M. B. suivant acte de vente notarié du 21 janvier 2005 tombe dans le champ d'application de l'article 3, alinéa 3 de la loi du 30 juillet 2002, étant donné qu'il ressort dudit acte notarié qu'il s'agit bien d'un terrain à bâtir, situé dans une zone d'habitation pour lequel l'autorisation de construire a été délivrée par le bourgmestre. Le fait que cette vente de terrain à bâtir ait été suivie quelques jours après, soit le 25 janvier 2005, de la conclusion de deux contrats de construction entre les mêmes parties, par lesquels la société S. s'engageait à ériger une maison d'habitation bi-familiale sur ledit terrain, ne saurait porter à conséquence quant à la nature de la vente d'un terrain à bâtir.

Il s'ensuit que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités déféré du 28 février 2007 concernant l'année d'imposition 2005 encourt la réformation dans la mesure où il n'a pas été tenu compte de l'exemption de 25 % du bénéfice réalisé lors de l'aliénation du terrain à bâtir à Madame M. B. suivant acte de vente notarié du 21 janvier 2005.

Etant donné cependant qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, *ad* (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, *ad* amendement 5)), son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (cf. trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 487).



En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent pour procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

La demanderesse ayant succombé pour l'essentiel dans ses prétentions, les frais sont à mettre à sa charge à raison de trois quarts, l'autre quart étant à charge de l'Etat.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005, émis en date du 28 février 2007, dit que 25 % du bénéfice réalisé lors de la cession du terrain à bâtir sis à Fentange, suivant acte de vente notarié du 21 janvier 2005, sont exempts d'impôt ;

rejette le recours en réformation pour le surplus ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission pour exécution au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose pour trois quarts à la partie demanderesse et pour un quart à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 2 octobre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler